



普通高等教育“十二五”规划教材
会计类应用型创新教材系列

高级财务会计

GAO JI CAI WU KUAI JI

陈英 高国琴 ■ 主编

 科学出版社

普通高等教育“十二五”规划教材

会计类应用型创新教材系列

高级财务会计

陈 英 高国琴 主 编

符 刚 闫邹先 副主编

科学出版社

北 京

内 容 简 介

高级财务会计学是建立在中级财务会计基础之上但又独立于中级财务会计学的一个领域,其内容应当随着会计环境的变化而不断更新。鉴于此,本书内容设定为:所得税会计、外币业务会计、租赁、企业合并、合并财务报表、企业集团内部交易抵销处理、物价变动会计、人力资源会计、分部报告和中期财务报告。全书内容介绍深入浅出、循序渐进、简明实用。

本书可作为高等院校财会专业教材,也可供在职从业人员自学使用。

图书在版编目(CIP)数据

高级财务会计/陈英,高国琴主编. —北京:科学出版社,2014
(普通高等教育“十二五”规划教材·会计类应用型创新教材系列)
ISBN 978-7-03-041263-8

I. ①高… II. ①陈… ②高… III. ①财务会计—高等学校—教材
IV. ①F234.4

中国版本图书馆CIP数据核字(2014)第135190号

责任编辑:王彦刚 赵茜 / 责任校对:刘玉靖
责任印制:吕春珉 / 封面设计:东方人华平面设计部

科学出版社 出版

北京东黄城根北街16号

邮政编码:100717

<http://www.sciencep.com>

百善印刷厂印刷

科学出版社发行

各地新华书店经销

*

2014年7月第 一 版

开本:787×1092 1/16

2014年12月第二次印刷

印张:19 3/4

字数:460 000

定价:39.00 元

(如有印装质量问题,我社负责调换〈百善〉)

销售部电话:010-62134988 编辑部电话:010-62138978-2016 (HF02)

版权所有,侵权必究

举报电话:010-64030229; 010-64034315; 13501151303

经济管理类专业基础课教材系列

编 委 会

顾 问 樊 千

主 任 吕广仁

委 员 (按姓名拼音为序)

丁 波 李爱华 米 娟 谭旭红

许淑琴 于向慧 周 丹 周 静

序

目前,我国高等教育特别是本科层次的教育已经进入一个新的发展时期,面临着新的挑战。分类发展,是满足不断发展的社会对人才多样化的客观需要。对于分类发展,目前根据社会人才结构和中国高等教育进入大众化阶段的实际情况,参照联合国教科文组织《国际教育标准分类》的框架,高等学校分学术性研究型大学、专业性应用型的多科性或单科性的大学或学院、职业性技能型院校。其中,学术型人才培养在精英教育阶段已经积累了一定经验,技能型人才培养在近几年的政策推动下也取得了一定成果,唯有应用型人才的培养方式还显得不够成熟与完善,尤其是应用型教材的开发显得相对落后。

基于应用型本科人才培养目标和培养规格,应用型本科教育应面向行业和区域经济发展的需要设置专业,以适应行业和区域经济发展需要为目标组织教学,以“理论应用”为主旨构建课程和教学内容体系。教材作为教学内容体系的直接体现者,是专业人才培养的蓝本,是实现人才培养目标的载体之一,教材建设已成为应用型本科专业建设的重要组成部分。在应用型人才培养功能导向下,我们结合我国会计改革和会计教育发展变化的要求,在会计学系列教材建设方面做了大量的理论探讨和实践探索,取得了具有创新意义的阶段性成果,本次我们集中了多家优势院校的优势资源,进行了广泛深入的调研,力求摸清应用型本科教育的真实需求,开发了一套面向行业、面向应用、面向实际的应用型会计系列教材,以能力培养的系统化取代知识培养的系统化,以求全面提升人才培养质量。在编写过程中我们突出以下几方面特点:

第一,体现时代精神和社会发展的需要。

经济管理类学科的一个显著特点是知识更新快。面对时代进步与社会发展,本套教材力求体现新形势下社会对会计专业人才的新要求;面向行业需求构建知识体系、能力体系,注重内容更新。因而,本套教材能促进具有较强社会适应能力和竞争能力的高素质应用型人才的培养。

第二,突出与办学定位的一致性和适应性。

本系列教材的编写既严格遵照教材编写的一般规律,体现学科的理论知识体系,同时,满足应用型本科人才培养目标的教学特点,科学安排内容,精心设计能力应用类题型,通过案例分析、实务展示,满足教师、学生对应用型教学资料的需要。

第三,强化理论基础,突出应用能力。

针对应用型本科教学的特点,基础理论阐述深入浅出、循序渐进;对实践教学注重培养学生的应用能力。本套教材在章前均设有知识目标与能力目标,帮助学生学习开始就明确知识点与能力点;章尾安排了练习帮助学生提高综合分析问题和解决问题的能力。

第四, 突出案例教学与实务展示。

本套教材突出案例教学与实务展示, 通过适当的案例和相应的问题, 以激发学生的学习兴趣, 引导学生在“角色”、“情景”中思考和分析, 既深化对理论知识的理解, 又开阔学生的视野。

本套教材能够顺利出版, 要感谢来自十余所高校的领导和教师们的辛勤付出, 感谢科学出版社的大力配合, 感谢所有参与编写、搜集整理资料人员的通力协作。

我们希望通过这套教材的编写, 为应用型本科会计专业的教材建设做一次探索, 起到抛砖引玉的作用。尽管编写人员在编写过程中付出大量艰辛的劳动, 但教材中难免有疏漏甚至差错之处, 恳请读者批评指正。

会计类应用型创新教材系列编委会

2012年5月

前言

高级财务会计课程是中级财务会计课程的延伸,对于研究生阶段的学习来讲,高级财务会计课程是会计学专业硕士研究生财务呈报课程的基础。高级财务会计课程是在中级财务会计课程的基础上,对一些特殊行业、特殊业务、特殊呈报的会计问题进行研究的一门会计学专业必修课程。高级财务会计所涉及的内容,往往属于国际会计领域前沿性问题或国内经济生活中企业正在面临的新问题。

1. 内容取舍

高级财务会计本着与中级财务会计衔接的思想,又在中级的基础上有所突破,进一步提升学生的理论水平和操作技巧,加深对企业整体性的认识。本书设置了9章节,分别就所得税会计、外币业务会计、租赁、企业合并、合并财务报表、企业集团内部交易抵销处理、物价变动会计、人力资源会计、分部报告 and 中期财务报告9个专题,介绍高级财务会计的基本理论和基本方法。

编者在编写本书的过程中,借鉴了现有的不同版本的《高级财务会计》教材、企业会计准则、会计准则相关讲解教材、会计准则应用指南及中外有关会计理论方面的著作。

2. 内容构成

每一章都包含本章的背景案例、内容构成、相关理论介绍、本章内容研究现状介绍、配套案例分析、练习与思考及注释等内容。

其中背景案例分析部分的主要意图是让学生了解本章内容是在何种社会环境、经济事件、相关法律法规的运行等相关情况下,产生的相应的会计处理事项,使学生了解本章内容对于企业的重要性,并且了解本章内容的具体实施环境与条件。

考虑到教学对象是应用型本科院校的学生,在课程内容的分类与安排上应该力求简洁、明了,突出应用型本科教学的特点,所以在内容的安排上没有将整个教材分为几篇,而是直接按章节划分。

3. 编写要求

如何编写一本融知识性、简洁实用性为一体的教材,如何将复杂的问题阐述得通俗易懂,使其成为一本适合本科生教学使用的优秀教材,是我们的出发点和愿望。为实现这个愿望,我们进行了认真的讨论与研究,本书以“应用型”人才培养模式为切入点,以培养符合当代社会需要的高级会计人才为目标,以《企业会计准则(2006)》为依据,对财务会计的基本框架,学时安排,初、中、高级课程间的衔接,教学重点与难点进行了科学的设置。

我们在编写时力求让编写内容与我国现行会计改革同步,尽量反映最新会计理论研究成果、会计实务工作经验和最新的法律、法规。在编写过程中,注重知识的连贯性和理论上的衔接,力求简练而又不失系统。

4. 应用型本科的体现

(1) 每章根据教学内容的要求配备相关的案例

通过公开信息找到上市公司与课程内容相关的事项,并对事项的来龙去脉进行分析,使学生了解本章会计事项在会计实践中存在的必要性,使其产生掌握所学知识技术性的要求。

通过公开信息(如相关案例分析、公司披露的会计事项等)发现上市公司利用本会计事项进行财务舞弊的手段、动机等,触发学生对上市公司的财务信息的关注,使所学与所用结合起来,增强学生的实证研究与分析能力。

(2) 案例选择

选最新的文章,要求学生将会计概念与当前事件联系起来。通过背景分析部分内容的引入,使学生对本章知识的应用环境及其产生的必要性有一个总括的了解,不仅可以让学生对社会环境与会计知识的关联度有一个较清醒的认识,还可以激发其对所学知识的学习动力,做到学有所用。目的是为学生提供现实情景,并鼓励他们运用所学知识。

(3) 练习与思考

本部分主要是通过一些练习题与思考题,使学生对本章的重点内容与知识点进行巩固和加深印象;进一步提高其理解问题和解决问题的能力,使教师在布置作业时更加灵活。

本书由陈英、高国琴任主编,由符刚、闫邹先任副主编。具体分工如下:陈英(黑龙江科技大学)编写第4章、第5章;高国琴(哈尔滨学院)编写第1章、第2章、第3章;符刚(四川农业大学)编写第7~9章;闫邹先(北京工业大学)编写第6章,最终由陈英总撰定稿。另外配套了教学教辅资料,读者可到 www.abook.cn 下载。

编者在编写本书的过程中,参考了大量相关文献,在此向其作者表示一并感谢。

由于编者水平有限,想法尚未成熟,书中不足之处在所难免,恳请各位专家、学者指教。不论是从教学内容,还是教学思想、教学方法上,《高级财务会计》都存在较大的探讨空间。

编 者

2014年3月

目 录

第 1 章 所得税会计	1
1.1 所得税会计的演进	2
1.1.1 所得税会计的产生历程——从会计发展的角度看所得税会计的起源	2
1.1.2 所得税会计的发展	2
1.2 资产负债表债务法的核算	3
1.2.1 会计利润与纳税所得	3
1.2.2 会计与税收法规之间的差异	7
1.2.3 资产及负债的账面价值与计税基础	9
1.2.4 递延所得税的确认	18
1.3 所得税会计核算中的特殊问题	30
1.4 递延所得税的披露问题	32
本章小结	32
复习思考题	33
第 2 章 外币业务会计	37
2.1 外币业务会计概述	38
2.1.1 外币与外汇	38
2.1.2 记账本位币的确定	39
2.1.3 外币业务及其类型	41
2.1.4 汇率	41
2.2 汇兑损益	44
2.2.1 汇兑损益的内涵	44
2.2.2 汇兑损益的种类	45
2.2.3 汇兑损益的确认	46
2.2.4 汇兑损益的处理	46
2.3 外币交易会计处理	47
2.3.1 外币交易的种类	47
2.3.2 外币业务的记账方法	48
2.3.3 外币交易会计处理的基本方法	48
2.3.4 外币业务的会计处理	52
2.4 外币报表折算	60
2.4.1 外币财务报表折算的方法	60

6.3.1	长期资产交易概述	179
6.3.2	内部固定资产交易	180
6.3.3	内部无形资产交易	183
6.3.4	内部土地使用权交易	184
6.4	企业集团内部债权债务交易的处理	185
6.4.1	内部债权债务	185
6.4.2	内部公司债券交易	186
	本章小结	188
	复习思考题	189
第7章	物价变动会计	194
7.1	物价变动会计概述	195
7.1.1	物价变动的概念及类型	195
7.1.2	物价变动对传统会计的影响	196
7.1.3	物价变动会计的产生	198
7.1.4	物价变动会计的基本理论	198
7.1.5	物价变动会计的主要模式	200
7.2	一般物价水平会计	201
7.2.1	一般物价水平会计的基本原理	201
7.2.2	一般物价水平会计的基本程序	202
7.2.3	应用举例	204
7.2.4	一般物价水平会计的评价	209
7.3	现行成本会计	210
7.3.1	现行成本会计的基本原理	210
7.3.2	现行成本会计的基本程序	211
7.3.3	应用举例	212
7.3.4	对现行成本会计的评价	214
7.4	现行成本/不变币值会计	215
7.4.1	现行成本/不变币值会计的含义	215
7.4.2	现行成本/不变币值会计的基本原理	216
7.4.3	现行成本/不变币值会计的基本程序	216
7.4.4	现行成本/不变币值会计的评价	223
	本章小结	224
	复习思考题	225
第8章	人力资源会计	228
8.1	人力资源会计概述	229
8.1.1	人力资源会计的产生与发展	229

8.1.2 人力资源会计的作用	232
8.2 人力资源会计的基本理论	233
8.2.1 人力资源会计的几个基本概念	233
8.2.2 人力资源会计的目标	240
8.2.3 人力资源会计的主体与对象	240
8.2.4 人力资源会计的基本假设	241
8.3 人力资源成本会计	243
8.3.1 人力资源成本会计的理论背景和发展过程	243
8.3.2 人力资源成本会计的内涵	244
8.3.3 人力资源成本会计账户的设置	251
8.3.4 人力资源成本会计的账务处理	254
8.3.5 成本核算案例	256
本章小结	258
复习思考题	258
第9章 分部报告和中期财务报告	261
9.1 分部报告	262
9.1.1 合并财务报表和分部报告	262
9.1.2 分部的识别与列报分部的确定	264
9.1.3 报告分部的确定	266
9.1.4 分部的合并	269
9.1.5 分部报告的披露	269
9.2 中期财务报告	276
9.2.1 中期财务报告概述	276
9.2.2 中期财务报告编报的理论基础	278
9.2.3 中期财务报告的编制	278
9.2.4 中期财务报表附注的编制要求和基本内容	282
9.2.5 会计估计变更在年报中的披露	284
9.2.6 中期财务报告中的确认和计量	284
9.2.7 中期报告中分部信息	285
本章小结	286
复习思考题	287
参考文献	290
附录	292
附表一 复利终值系数表	292
附表二 复利现值系数表	294

附表三 年金终值系数表.....	296
附表四 年金现值系数表.....	298

第1章

所得税会计

知识目标

- 掌握资产负债表债务法的核算程序;
- 掌握所得税的基本概念: 永久性差异、暂时性差异、递延所得税资产和递延所得税负债等;
- 掌握资产或负债的账面价值及计税基础的确定方法;
- 掌握所得税的相关会计处理。

能力目标

在对所得税基本的会计核算程序及概念掌握的基础上, 能够恰当运用资产负债表债务法处理会计实务中的所得税问题; 对会计与税法的区别有一定的认识; 掌握会计利润与纳税所得的计算及调整方法。

关键术语

暂时性差异 账面价值 计税基础 会计利润 纳税所得 递延所得税资产
递延所得税负债 当期所得税

导入案例

2012年2月1日, 国务院召开常务会议研究确定进一步支持小型微型企业健康发展的政策措施。在扶持的具体政策中, 除了各项相关税收优惠政策以外, 2012年中央财政还安排了150亿元设立中小企业发展基金, 主要支持初创小型微型企业。

在税制设置上, 中央财政出台了一系列惠及中小企业尤其是小型微型企业发展的税收政策。例如, 对符合条件的小型微型企业按20%的税率征收企业所得税; 对年应纳税所得额低于3万元(含3万元)的小型微利企业, 其所得减半计征企业所得税; 增值

税小规模纳税人的征收率从 6% 和 4% 统一降至 3% 等。

北京大学国家研究院最新研究表明: 72.45% 的小企业预计未来 6 个月没有利润或小幅亏损, 对未来 6 个月经营信心较低; 3.29% 的小企业预计未来 6 个月可能大幅亏损或歇业, 对未来经营持悲观态度。事实上, 利润下滑已经成为小企业最难迈过的一道坎。统计称, 2011 年小企业利润严重下滑, 与 2010 年相比平均利润减少 30%~40%, 经营困难加大。

然而, 这些“小”却在发挥着“大”功能。这些“小”与“微”涵盖了国民经济的各个行业。调查数据显示, 目前我国经工商部门登记注册的小微企业占企业总数的 99%, 提供了 85% 的城乡就业岗位, 最终产品和服务占国内生产总值的 60%, 上缴税收占全国企业的 54.3%。

因此, 依据上述事实可以推断, 中小企业在我国经济社会中的地位非常重要。扶持中小企业, 给予中小企业所得税方面的优惠十分重要。

问题: 企业所得税问题的相关理论是如何表述的? 如何进行有关的会计处理?

(资料来源: 中国财经报网, www.cfen.com.cn)

1.1 所得税会计的演进

1.1.1 所得税会计的产生历程——从会计发展的角度看所得税会计的起源

1494 年, 卢卡·巴其阿勒 (Luca Pacioli, 意大利人、数学家和传教士) 第一次对复式簿记 (double entry bookkeeping) 进行了描述。在随后的几年中, 复式簿记一直在数学课本中讨论。1494 年后, 复式簿记传遍了整个欧洲。1543 年, 卢卡·巴其阿勒的著作被译成英语, 加快了它的传播速度与范围, 并在英格兰有了一系列重要的发展。

18 世纪早期的英国, 股份公司的快速发展使会计的职能发生了重大变化。股份公司的特性决定了会计从一个有助于商人决定控制其经营的系统, 发展为一个向不参与企业日常经营的投资者提供信息的系统。这一巨大变化促成了审计和政府管制的发展, 1844 年公司法首次要求公司向投资者提供经过审计的资产负债表。这一时段颇有争议的会计问题是资本资产的摊销额是否应在收入中扣除, 再给股东分配股利。

美国是世界上会计最发达的国家之一, 研究所得税从美国开始颇具有代表性。20 世纪, 财务会计的发展中心移到了美国。1909 年, 美国开征公司所得税。然而美国的财务会计在当时仍然处于一种“缺乏管制”的状态, 财务报告和审计在大多数情况下还是一种自愿行为。

1.1.2 所得税会计的发展

1. 美国的所得税会计

美国 1909 年的公司所得税法规定要以收付实现制为基础计算收入与支出, 而不是采用权责发生制。这一法令遭到了美国会计师行业的强烈反对, 最终财政部发布一条法令允许采用权责发生制来决定利润。随着宪法的第 16 个修正案被正式通过, 所得税永久地成了美国人生活中的固定内容。

美国《1913年所得税法》确定了以企业收益作为课税的依据。因为以税收为目的的“收益”和以会计为目的的“收益”定义不同,所以当时法律规定了有关税收上和会计上应予确认的许多项目。确定所得税分摊是美国财务会计准则委员会(Financial Accounting Standards Board, FASB)第43号和第44号会计研究公报(分别在1953年和1958年修订)。

美国会计师协会中的会计程序委员会于1944年发布第23号公告。这是第一个建议对实际发生的应付所得税进行期内和跨期分配的权威性会计公告。1954年美国开始关于所得税分配的持久争论,这一年颁布的收入法案允许出于税法目的采用加速折旧法对固定资产计提折旧,而出于会计目的一般采用直线法对固定资产计提折旧,这样由于两种计算方法的不同导致计算出的折旧之间形成了差异(即时间性差异或者暂时性差异)。

1967年,美国会计原则委员会(Accounting Principles Board, APB)发布了第11号意见书,取消了在所得税会计处理中的当期计列法(即应付税款法),并规定采用“全面所得税分摊法”。美国会计原则委员会第11号意见书要求采用递延所得税法核算所得税,目的是将所得税费用和相关的当年的收入和费用相配比。

1982年,美国会计原则委员会重新考虑所得税会计问题,并于1986年发布了《所得税会计处理征求意见稿》,建议采用资产和负债法来对当年和以前年度由企业经营活动所产生的所得税的影响进行核算。其间经过听证、评论等环节,最终于1991年美国财务会计准则委员会完成了第109号公告《所得税会计》,并于1992年12月15日正式实施。该准则的特点是对所有的递延所得税资产和递延所得税负债均进行记录和报告,还要求评估递延所得税资产的可实现性,并且在许多情况下需要提供递延所得税资产不可实现时的减值价值。

2. 我国的所得税会计

我国企业所得税的发展是与中国社会经济的发展紧密相连的。从改革开放初期的国有企业改制开始,到引进外资、扩大开放程度,我国社会经济发生了巨大的变化。党的“十四大”明确提出我国经济体制改革的目标是建立社会主义市场经济体制。这一体制要求与之适应的统一的企业所得税制度,以实现规范国家与企业的利益关系,促进企业转换机制,实现公平竞争。国务院于1993年11月颁布了《中华人民共和国企业所得税暂行条例》,并从1994年1月1日开始实行。

虽然我国1994年实行的企业所得税在某些方面实现了与国际接轨,所得税在性质上改为费用范畴,允许会计利润与应税所得在金额上的背离,但是在所得税的会计处理方法上与美国等发达国家还存在一定的差别。我国比较完整的企业所得税是2006年2月15日财政部发布的《企业会计准则第18号——所得税》。这一准则规定,企业采用资产负债表债务法来核算,实现了与发达国家及国际会计准则的“全面趋同”。

1.2 资产负债表债务法的核算

1.2.1 会计利润与纳税所得

会计与税收是经济领域中两个不同的分支。会计的目标是通过提供真实、公允的信

息给投资人、债权人、财政税务部门等使用者，以满足其决策的需要；而税收是国家取得财政收入的主要来源。对一个企业而言，既要按照企业会计准则的规定提供规范、真实、公允的会计信息，也要按照税法的规定履行一个公司的社会义务，缴纳各种税收。会计和税收都要涉及所得税问题。而对一个公司而言，要缴纳的企业所得税只有一个，可是会计准则与税法均要对其进行规范，会计人员如何才能协调二者之间的关系？

为了解决上述问题，即所得税税收法规和会计准则规定的相互分离，所得税会计得以产生。按照《企业会计准则第18号——所得税》的规定：所得税会计是指从资产负债表出发，通过比较资产负债表上列示的资产、负债按照会计准则规定确定的账面价值与按照税法规定确定的计税基础，对于两者之间的差异分别应纳税暂时性差异与可抵扣暂时性差异，确认相关的递延所得税负债与递延所得税资产，并在此基础上确定每一会计期间利润表中的所得税费用。这个定义包含了若干概念，对这些概念的充分理解是学习本章内容的关键所在。

从财务会计的角度，要根据企业会计准则的规定、按照权责发生制、配比原则及收入实现原则计算确认企业会计利润的总额，以公允地反映企业的经营成果；按照税法的规定，企业缴纳所得税要以税法规定为基准，需将会计利润调整为纳税所得后，才能计算缴纳所得税。所以学习所得税会计要从基本的概念入手。

1. 会计利润的概念

会计利润又称税前会计利润（可以理解为企业缴纳所得税之前的会计利润），是指企业财务会计人员根据企业会计准则的规定和有关制度要求计算出来的，列报在利润表上减除（或加上）所得税费用（或收益）之前的总利润（或亏损）。利润表中的“利润总额”项目即为本章中所指的会计利润。

会计利润（税前会计利润）是一个会计概念。它是会计上确认的当期收入与费用配比的结果。其计算公式如下：

$$\begin{aligned}\text{利润总额} = & \text{营业收入} - \text{营业成本} - \text{营业税金及附加} - \text{期间费用} - \text{资产减值损失} \\ & + \text{公允价值变动损益} + \text{投资收益（减投资损失）} + \text{营业外收入} - \text{营业外支出}\end{aligned}$$

2. 纳税所得的概念

纳税所得（或亏损）又称应税所得，是指企业按照税法规定计算的应纳税所得额（或亏损额）。企业计算缴纳所得税依据的是纳税所得，而不是会计利润。

纳税所得的内容主要包括三大类。

第一，纳税人的收入总额。包括销售货物收入、提供劳务收入、财产转让收入、股息和红利等权益性投资收益、利息收入、租赁收入、特许权使用费收入、股息收入、接受捐赠收入、其他收入等。

第二，准予扣除的项目。准予扣除的项目是企业实际发生的与取得收入有关的、合理的支出，包括成本、费用、税金、损失和其他支出，准予在计算应纳税所得额时扣除。成本即生产经营成本，是指企业在生产经营活动中发生的销售成本、销货成本、业务支出及其他耗费。费用是指企业在生产经营活动中发生的销售费用、管理费用和财务费用，已经计入成本的有关费用除外。税金是指企业发生的除企业所得税和允许抵扣的增值税以外的各项税金及其附加。损失是指企业在生产经营活动中发生的固定资产和存货的盘

亏、毁损、报废损失，转让财产损失，呆账损失，坏账损失，自然灾害等不可抗力因素造成的损失，以及其他损失。其他支出是指除成本、费用、税金、损失外，企业在生产经营活动中发生的与生产经营活动有关的、合理的支出。

第三，不准予扣除的项目。主要包括下列支出：①向投资者支付的股息、红利等权益性投资收益款项；②企业所得税税款；③税收滞纳金；④罚金、罚款和被没收财物的损失；⑤《中华人民共和国企业所得税法》（以下简称《企业所得税法》）第九条规定以外的捐赠支出；⑥赞助支出；⑦未经核定的准备金支出；⑧与取得收入无关的其他支出。

纳税所得是一个税收概念。它是根据税法规定确定的收入总额，扣除按税法规定准予扣除的项目后确定的金额。

3. 会计利润与纳税所得的关系

原则上，企业的账务处理要按照企业会计准则的规定进行操作。通过会计上所确认的有关收入、费用、利得和损失等，得到企业的会计利润（即利润总额）。会计利润是会计工作的一个结果。

纳税所得是根据《企业所得税法》的规定计算得到的，它是税收工作的一个结果。

在一个企业中，如果同时对所得税问题进行会计和税收两项工作，必然会增加会计人员的工作时间和企业的成本。所以，在实际工作中，一般是根据会计工作的结果——会计利润，在此基础上，按照税法的规定将会计确认收入、费用等过程中与税法存在的差异进行调整，得出纳税所得，据以计算缴纳所得税。其计算公式如下：

纳税所得 = 会计利润 ± 税收调整项目

应纳税所得额 = 纳税所得 × 企业适用的所得税税率

【例 1-1】 A 公司 2013 年 12 月 1 日因违反当地有关环保法规的规定，接到环保部门的处罚通知，要求其支付罚款 10 万元。2013 年 12 月 5 日，A 公司支付了此项罚款。按照税法规定，企业因违反国家有关法律法规支付的罚款和滞纳金，计算应纳税所得额时不允许税前扣除。假定 A 公司所得税税率为 25%，2013 年实现的税前会计利润为 100 万元。不考虑其他纳税调整事项。

2013 年 12 月 5 日，A 公司支付罚款时账务处理如下：

借：营业外支出	100 000
贷：银行存款	100 000

2013 年 A 公司实现的税前会计利润为 100 万元，纳税所得计算如下：

纳税所得 = 1 000 000 + 100 000 = 1 100 000（元）

应纳税所得额 = 1 100 000 × 25% = 275 000（元）

A 公司 2013 年净利润 = 1 000 000 - 275 000 = 725 000（元）

在本例题中，会计人员已经计算得到 A 公司 2013 年实现的税前会计利润为 100 万元，只需将会计与税法规定不同的地方，按照税法规定进行调整即可。本题中只有一个需要调整的项目——违法经营的罚款 10 万元。会计人员已经对此项业务进行了处理，见上解题部分，并且将此项支出列入了“营业外支出”。而按照税法规定此项支出是不应税前扣除的，因此需做纳税调整。